

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Edith Putschögl und die weiteren Mitglieder Mag. Karin Peherstorfer, Leopold Pichlbauer und Dr. Werner Loibl im Beisein der Schriftführerin Veronika Schauer über die Berufung des Bw., Adresse, vertreten durch Harald Schwarzer, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 4020 Linz, Rainerstraße 23, vom 26. September 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr, vertreten durch RR AD Renate Pfändtner, vom 22. Juli 2003 betreffend Schenkungssteuer nach der am 24. Mai 2005 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Am 9. Dezember 2002 wurde zwischen H.L. und dessen Gattin Hi.L. als Übergeber einerseits und deren Sohn Bw. als Übernehmer andererseits ein Übergabsvertrag in Form eines Notariatsaktes abgeschlossen. Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile dieses Vertrages lauten wie folgt:

*"Erstens:*

*H.L. und Hi.L. sind auf Grund des Kaufvertrages vom 18. Jänner 1988 je zur Hälfte grundbürgerliche Eigentümer der Liegenschaft EZ 460 Grundbuch KG S., Bezirksgericht U., bestehend aus dem Grundstück 72/1 Baufläche (Gebäude), Baufläche (begrünt), sonstige Benützungsart (Straßenanlage) mit einer im Grundbuch angegebenen Fläche von 4167 m<sup>2</sup> und dem darauf errichteten Geschäftshaus S. 130.*

*Weiters ist Herr H.L. Inhaber eines nicht protokollierten Einzelunternehmens mit dem*

*Betriebsgegenstand "Elektrounternehmen und Handel mit Waren aller Art" und dem Standort S. .*

*Zweitens:*

*H.L. und Hi.L. übergeben hiermit ihrem Sohn Bw., und dieser übernimmt von Ersteren deren je zu einer Hälfte gehörige vorangeführte Liegenschaft EZ 460 Grundbuch KG S. samt allen damit verbundenen Rechten und Pflichten, sowie samt allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör, insbesondere mit dem darauf errichteten Geschäftshaus S. 130.*

*Drittens:*

*Die Übergabe und Übernahme der vertragsgegenständlichen Liegenschaft in den Besitz und Genuss des Übernehmers erfolgt mit 31. Dezember 2002 um 24.00 Uhr.*

.....

*Sechstens:*

*Weiters übergibt Herr H.L. hiermit seinem Sohn Bw., und dieser übernimmt in sein volles und unwiderrufliches Eigentum von Ersterem dessen vorgenanntes Unternehmen, also das nicht protokolierte Einzelunternehmen mit dem Betriebsgegenstand "Elektrounternehmen und Handel mit Waren aller Art" mit dem Standort S. ...."*

Weiters wurde eine Abgabenerklärung gemäß § 10 GrEStG 1987 eingereicht, in der auf obigen Übergabevertrag hingewiesen wird. Darin wird ebenso festgehalten, dass das gegenständliche Geschäftsgrundstück mit dem Einheitswert 78.850,53 € von den Veräußerern H.L. und Hi.L. je zur Hälfte übergeben worden sei.

Am 22. Juli 2003 wurde der gegenständliche Schenkungssteuerbescheid im Hinblick auf den Übergabevertrag vom 9. Dezember 2002 mit Hi.L. erlassen und die Schenkungssteuer mit 10.490,75 € festgesetzt.

Die Berechnung der festgesetzten Schenkungssteuer würde sich wie folgt ergeben:

gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 (Steuerklasse I) 7% vom gemäß § 28 ErbStG 1955 abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 116.075,00 €	8.125,25 €
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 1955 2% vom gemäß § 28 ErbStG 1955 abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 118.275,00 €	2.365,50 €
Schenkungssteuer, gerundet	10.490,75 €
Die Bemessungsgrundlage sei wie folgt ermittelt worden:	
steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke	118.275,04 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG 1955	-2.200,00 €

steuerpflichtiger Erwerb	116.075,04 €
--------------------------	--------------

Mit Schreiben vom 26. September 2003 wurde gegen obigen Bescheid Berufung eingereicht mit im Wesentlichen folgender Begründung:

Mit Übergabsvertrag vom 9. Dezember 2002 hätten H.L. und Hi.L. als eingetragene Hälfteeigentümer der Liegenschaft EZ 460 Grundbuch KG S., bestehend aus dem Grundstück 72/1, an ihren Sohn, Bw., übertragen.

Außerdem hätte H.L. sein auf der genannten Liegenschaft betriebenes Unternehmen gegen Übernahme aller Geschäftsverbindlichkeiten übergeben.

Mit dem angefochtenen Bescheid sei für den Hälftanteil der Hi.L. Schenkungssteuer vom halben dreifachen Einheitswert der Liegenschaft vorgeschrieben worden.

Die Vorschreibung sei aus folgenden Gründen rechtswidrig:

Die streitgegenständliche Liegenschaft sei mit Kaufvertrag vom 18. Jänner 1988 von H.L. und Hi.L. als Hälfteeigentümer erworben worden.

In den Jahren 1990 und 1991 hätte H.L. auf dem Grundstück 72/1 ein Geschäftshaus für sein Einzelunternehmen errichtet. Die Baukosten seien zur Gänze von H.L. getragen worden, ebenso sei die Aktivierung des gesamten Grundstückes und des gesamten Gebäudes als Betriebsgebäude in der Bilanz seiner Einzelunternehmung erfolgt.

Bezüglich der Liegenschaftshälfte der Hi.L. liege aus Sicht des H.L. der Fall des Bauens mit eigenem Material auf fremdem Grund mit Wissen und Willen der Hi.L. vor.

Gemäß § 418 ABGB hätte H.L. als redlicher Bauführer in Durchbrechung des grundbürgerlichen Eintragungsprinzips bereits mit Beginn der Bauführung im Jahr 1990 das außerbürgerliche Eigentum an der Liegenschaftshälfte seiner Frau erworben.

Bei Durchführung des Übergabevertrages wäre H.L. somit außerbürgerlicher Eigentümer der gesamten Liegenschaft gewesen. Frau Hi.L. hätte ihren Sohn Bw. als bloß formale Hälfteeigentümerin der Liegenschaft durch die Überschreibung ihres Hälftanteiles nicht bereichern können, die Vorschreibung einer Schenkungssteuer ohne Bereicherung des Beschenkten sei aber rechtswidrig.

Mit Schreiben vom 25. September 2003 wurde durch Hi.L. und H.L. der Abgabenbehörde erster Instanz gegenüber unter dem Titel "Selbstanzeige" Folgendes bekannt gegeben:

Mit Kaufvertrag vom 18. Jänner 1988 sei die Liegenschaft XY Sc., Sc. 130 von den Ehegatten H.L. und Hi.L. als Hälfteeigentümer erworben worden.

In den Jahren 1990 und 1991 hätte H.L. auf dem Grundstück ein Geschäftshaus für sein Einzelunternehmen errichtet.

Somit hätte H.L. als redlicher Bauführer in Durchbrechung des grundbürgerlichen Eintragungsprinzips bereits mit Beginn der Bauführung im Jahr 1990 das außerbürgerliche Eigentum an der Liegenschaftshälfte seiner Frau erworben.

Es werde somit hinsichtlich des grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbs im Jahr 1990

Selbstanzeige erstattet.

Als Bemessungsgrundlage werde der halbe Einheitswert in Höhe von 139.000,00 S herangezogen.

Mit diesem Schreiben wurde eine Abgabenerklärung gemäß § 10 GrEStG 1987 im obigen Sinne eingereicht.

Am 5. November 2003 wurde obige Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Am 17. März 2005 wurde durch den Senat folgendes Auskunftsersuchen an Hi.L. abgefertigt:

1.)	Laut Aktenlage hätte Hi.L. mit Kaufvertrag vom 18. Jänner 1988 Hälfteigentum an der Liegenschaft EZ 460 Grundbuch KG S. BG erworben. Weiters sei ihr Gatte, H.L., Erwerber der zweiten Liegenschaftshälfte gewesen. In den Jahren 1990 und 1991 hätte H.L. auf dem gesamten Grundstück ein Geschäftshaus für sein Einzelunternehmen errichtet. Dies würde laut den Angaben des Sohnes Bw. mit Wissen und Willen von Hi.L. geschehen sein. Entspreche dies den Tatsachen?
2.)	Hätte es mit H.L. eine Vereinbarung über die Bauführung gegeben (schriftlich oder mündlich)? Sollte dies zutreffen, sei diese einzureichen bzw. würden deren wesentliche Eckpunkte aufzulisten sein.
3.)	Hätte Hi.L. der Bauführung durch ihren Gatten zugestimmt? Weshalb hätte sie diese nicht untersagt? Hätte Einigkeit zwischen Hi.L. und H.L. darüber bestanden, dass auf dem gemeinsamen Grundstück durch H.L. gebaut werde?

Mit Schreiben vom 6. April 2005 wurde wie folgt geantwortet:

Zu Punkt 1.): Die Angaben des Senates würden den Tatsachen entsprechen.

Zu Punkt 2.) und 3.):

Es hätte Einigkeit bestanden mit dem Ehegatten von Hi.L. über seine Bauführung auf der ihr zur Hälfte gehörigen Liegenschaft EZ 460 Grundbuch KG S..

Grundlage dafür wäre die Tatsache, dass Hi.L. schon auf Grund des ABGB ein Anspruch auf Abgeltung des gemeinen Wertes der Liegenschaftshälfte im Zustand vor der Bebauung zustehe.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 6. April 2005 wurde Bw. aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten bzw. zu Folgendem Stellung zu nehmen (Hi.L. und Bw. werden von einem Wirtschaftstreuhänder vertreten):

Im Antwortschreiben auf das obige Auskunftsersuchen werde mitgeteilt, dass Einigkeit zwischen den Übergebern über die Bauführung geherrscht habe, es könne nach Ansicht des

Senates kein Eigentumserwerb nach § 418 ABGB vorliegen.

Hierzu werde auf die Judikate des VwGH 2000/05/0189, 92/05/0122 und 82/07/0247 verwiesen.

Mit Schreiben vom 20. April 2005 wurde wie folgt geantwortet:

Ungeachtet der Frage der Anwendbarkeit des § 418 ABGB hätte jedenfalls Einigkeit zwischen den Ehegatten Hi.L. und H.L. darüber geherrscht, dass das Geschäftsgebäude – analog der bilanziellen Behandlung – allein in der Verfügungsgewalt und im wirtschaftlichen Eigentum des Errichters H.L. stehe.

Insofern hätte auch Hi.L. ihren Sohn Bw. nicht schenkungssteuerpflichtig bereichern können.

Mit Schreiben vom 20. April 2005 wurde der Amtspartei das Ergebnis des bisherigen Ermittlungsverfahrens übersandt.

Mit Schreiben vom 25. April 2005 wurde durch die Amtspartei wie folgt geantwortet:

Im Übergabsvertrag vom 9. Dezember 2002 sei unter Punkt Erstens beurkundet worden:

"H.L. und Hi.L. sind auf Grund des Kaufvertrages vom 18. Jänner 1988 je zur Hälfte grundbürgerliche Eigentümer der Liegenschaft EZ 460 Grundbuch KG Sc. bestehend aus....und dem darauf errichteten Geschäftshaus S. 130."

Vom außerbürgerlichen Eigentum des H.L. an der Liegenschaftshälfte der Frau Hi.L. sei im Übergabsvertrag Nichts erwähnt.

Auch die Grunderwerbsteuerabgabenerklärung sei entsprechend dem bürgerlichen Eigentum an der Liegenschaft abgegeben worden.

Häuser und andere Gebäude, die auf Grund und Boden in der Absicht errichtet werden würden, dass sie stets darauf bleiben sollten, würden zu den unbeweglichen Sachen gehören. Durch seine Errichtung wachse das Bauwerk dem Grund und Boden zu. Das Eigentum von Grund und Boden könne von dem Eigentum an dem darauf errichteten Gebäude nicht getrennt werden. Dieser im § 297 ABGB aufgestellte Grundsatz sei als einer der tragenden Grundsätze des österreichischen Sachenrechtes unabdingbar.

Dass die Liegenschaftshälfte ertragssteuerlich notwendiges Betriebsvermögen des H.L. darstelle, sei für das privatrechtliche Eigentum unerheblich.

Mit Schreiben vom 2. Mai 2005 wurde obige Stellungnahme zur eventuellen Gegenäußerung an Bw. versendet.

Zusätzlich liegen Auszüge aus dem sich auf die gegenständliche Liegenschaft beziehenden Einheitswertakt vor. Diese betreffen die Errichtung des Elektro- und Haushaltsartikelgeschäftes, den Teilausbau des Dachgeschosses in diesem sowie den dortigen Einbau einer Ölfeuerungsanlage. In sämtlichen diesbezüglichen Baubewilligungsverfahren sind sowohl als Antragsteller, als auch als Grundeigentümer H.L. UND Hi.L. angeführt.

In der am 24. Mai 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung, in welcher sich der ausgewiesene steuerliche Vertreter des Berufungswerbers durch J.B. vertreten ließ, wurde ergänzend ausgeführt:

Von der Gattin des Berufungswerbers wurde erläutert, dass von den Eltern des Bw. das gegenständliche Grundstück im Jahr 1988 in unbebautem Zustand erworben worden sei. Die Vertreterin der Amtspartei führte aus, dass in der Selbstanzeige angeführt worden sei, dass in den Jahren 1990 und 1991 auf dem Grundstück ein Geschäftshaus errichtet worden sei und dadurch ein grunderwerbsteuerpflichtiger Tatbestand im Jahr 1990 ausgelöst worden wäre. Es würde in der Selbstanzeige nichts erwähnt worden sein, welches Entgelt vereinbart worden sei. Es würde ein solches geben müssen, um zu einem grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang zu kommen. Es sei ausgeführt worden, dass als Bemessungsgrundlage der halbe Einheitswert in Höhe von 139.000,00 S herangezogen werde und die Grunderwerbsteuer 3,5% betragen würde. Zwischen Ehegatten hätte die Grunderwerbsteuer schon damals 2% betragen, es sei schwierig, die Selbstanzeige richtig einzuordnen.

Der Übergabevertrag und die wichtigen Abgabenerklärungen seien so ausgefüllt worden, dass beide Ehegatten die Liegenschaft übertragen hätten und der Ehegatte, beziehungsweise Bw. die Begünstigungen des Neugründungsförderungsgesetzes für die Übergabe an den Sohn in Anspruch genommen hätte. Für die Übertragung der Liegenschaftshälfte der Mutter an den Sohn gebe es keine NeuFöG-Begünstigungen, da es sich um keine Betriebsübertragung handle. Der Einheitswert sei seitens des zuständigen Finanzamtes festgestellt und beiden Ehegatten je zur Hälfte zugerechnet worden – also auch der Bewertungsstelle gegenüber sei nicht angegeben worden, dass eine Übertragung der Liegenschaft Platz gegriffen hätte, die unter Umständen zu einer Zurechnungsfortschreibung geführt haben würde.

Der Vertreter des Bw. führte drei Argumente an, die seinen Standpunkt stützen würden: Erstens sei das Gebäude nur durch H.L. errichtet worden und auch von Beginn an (1990, 1991) so in der Bilanz erfasst worden. Es stelle notwendiges Betriebsvermögen dar und vor Allem bestehe wirtschaftliches Eigentum des H.L. an diesem Gebäude.

Zweitens seien die Anträge die Bauverhandlungen und baurechtliche Angelegenheiten betreffend deswegen von beiden Elternteilen gestellt worden, weil es baurechtlich so vorgeschrieben sei, weil eben beide Elternteile im Grundbuch als Eigentümer vermerkt seien. Drittens werde im Übergabevertrag einerseits auf das Gebäude Bezug genommen, das heiße, die Ehegatten hätten den Grund und Boden und das Gebäude übergeben und andererseits H.L. als Einzelunternehmer sein Einzelunternehmen mit allen Aktiven und Passiven per 31. Dezember 2002. Unter diesen Aktiven und Passiven würde sich laut Bilanz zum 31. Dezember 2002 auch das Gebäude befinden. Das Gebäude wäre immer notwendiges Betriebsvermögen gewesen und sei noch immer notwendiges Betriebsvermögen, es wäre im wirtschaftlichen Eigentum des H.L. gestanden.

Zu den Ausführungen der Amtspartei wurde erwidert, dass ein Erwerb des Grund und Bodens gestützt auf § 418 ABGB durch H.L. stattgefunden hätte. Vor allem deswegen, weil es eine Vereinbarung oder zumindest ein stillschweigendes Dulden von Hi.L. bezüglich der Bauführung des H.L. gegeben habe. Es würde grundsätzlich richtig sein, dass § 418 Abs. 3 (richtig: 3. Satz) ABGB nicht anwendbar sei, wenn eine Vereinbarung oder eine Einigung zwischen dem Bauherrn und dem Grundeigentümer gegeben sei, allerdings gelte dann eben die Vereinbarung. Die Vereinbarung mit Hi.L. – das stillschweigende Dulden – wäre auf jeden Fall gewesen, dass das Gebäude durch H.L. errichtet werde. Hi.L. hätte das Gebäude nicht errichtet, hätte keine Beiträge zur Errichtung des Gebäudes geleistet. H.L. hätte das Gebäude in seiner Bilanz aktiviert, es abgeschrieben, er wäre wirtschaftlicher Eigentümer gewesen. Selbst wenn man einen Erwerb des Grund und Bodens durch H.L. gemäß § 418 Abs. 3 (richtig: 3. Satz) ABGB nicht annehme, sei zumindest das Gebäude zur Gänze H.L. zuzurechnen gewesen.

Man müsse zwischen dem zivilrechtlichen und dem wirtschaftlichen Eigentum unterscheiden – das wirtschaftliche Eigentum am Gebäude sei immer bei H.L. gewesen, was schenkungssteuerrechtlich zu beachten sei. Dazu gebe es eine Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnis vom 17.5.1977, 1934/76) zu einem ähnlichen Fall mit Mieterinvestitionen. Bei Mieterinvestitionen sei es zivilrechtlich so, dass die Mieterinvestition in das Eigentum des Vermieters oder des Grundeigentümers übergehe und trotzdem im Falle der unentgeltlichen Übergabe, konkret wäre das eine Erbschaft gewesen, übergebe nicht der Vermieter als zivilrechtlicher Eigentümer der Mieterinvestition den Erwerb, sondern der Mieter.

Dass bei Grund und Boden und Gebäude das wirtschaftliche Eigentum "auseinanderfallen" könne, sei eine Tatsache, die allgemein in Fachkreisen und auch von der Judikatur anerkannt sei. H.L. sei wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes und des Grund und Bodens, und zwar jeweils des ganzen Anteiles und nicht nur an seiner zivilrechtlichen Hälfte gewesen und deswegen hätte dieser auch das gesamte Gebäude und den gesamten Grund und Boden an seinen Sohn übergeben. Dass Hi.L. auch im Übergabevertrag zitiert werde, unterschrieben hätte und als Partei genannt werde, sei notwendig gewesen, weil sie zivilrechtliche Eigentümerin gewesen wäre.

Es werde beantragt, den gegenständlichen Schenkungssteuerbescheid aufzuheben. In eventu werde beantragt, dass der Schenkungssteuerbescheid so abgeändert werde, dass nur Grund und Boden, und zwar der Hälftenanteil der Hi.L. an Bw. als geschenkt gelte, der Gebäudeteil aber nicht, weil sich das Gebäude im wirtschaftlichen Eigentum des H.L. befunden hätte.

Die Vertreterin der Amtspartei entgegnete, dass eine Bindung an den festgestellten Einheitswert bestehet und es daher keine Abänderung desselben geben würde. Solche Vorbringen könnten nur bei der Feststellung des Einheitswertes gemacht werden. Dem Eventualantrag würde demnach nicht gefolgt werden können, da die Einwendungen eigentlich

in einem Verfahren bezüglich der Einheitsbewertung Platz greifen müssten.

Es werde nicht bestritten, dass die Liegenschaft ertragsteuerlich notwendiges Betriebsvermögen gewesen wäre, in Bezug auf die Schenkungssteuer würde jedoch auf das privatrechtliche Eigentum abgestellt werden.

Auch im Hinblick auf das Strukturverbesserungsgesetz wären die Begünstigungen für die im bücherlichen Eigentum der Ehegattin stehenden Liegenschaftshälften nicht anzuerkennen gewesen, sondern nur für den Teil, der den Betriebsinhaber betreffe. Zum Anderen gebe es auch zum NeuFöG in den Erlässen Aussagen zu Sachverhalten, wenn sich ein Teil im Betriebsvermögen des Ehegatten befinden würde.

Es sei auf das zivilrechtliche Eigentum abzustellen, es würde auch verwunderlich sein, dass der Notar, der den Übergabevertrag verfasst habe, nicht auf die behaupteten abweichenden Eigentumsverhältnisse Rücksicht genommen hätte.

Der Vertreter des Bw. erwiderte, dass unbestritten sei, dass die Ehegatten zivilrechtliche Eigentümer gewesen wäre, fraglich sei nur die Einstufung des Grund und Bodens. § 418 Abs. 3 (richtig: 3. Satz) ABGB sei anwendbar, weil es eine Duldung durch Hi.L. gegeben hätte. Selbst wenn dem nicht so sei, wenn demnach Hi.L. Grundeigentümerin gewesen wäre, würde auf jeden Fall das Gebäude bei H.L. anzusetzen gewesen sein.

Was die Mieterinvestitionen betreffe, sei das ausjudiziert, es handle sich um einen Erbschaftsfall. Im Erbschaftssteuerrecht werde die wirtschaftliche Betrachtungsweise ausgeschlossen. Trotzdem hätte der VwGH festgehalten, dass dies bei Mieterinvestitionen zu berücksichtigen sei, somit auch im gegenständlichen Fall.

Von der Vertreterin der Amtspartei wurde nochmals auf die Bindung an den Einheitswert hingewiesen, man hätte sich an den festgestellten Einheitswert zu halten, eine Änderung sei rechtlich nicht möglich.

Der Vertreter des Bw. entgegnete, dass eine Trennung sehr wohl möglich sei, in den Teil, der auf Grund und Boden entfalle, und den Teil, der auf das Gebäude entfalle. Im gegenständlichen Fall sei nicht das zivilrechtliche Eigentum maßgeblich, sondern das wirtschaftliche.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 gilt als Schenkung iSd ErbStG 1955 jede Schenkung iSd bürgerlichen Rechtes.

Unter einer Schenkung ist ein Vertrag zu verstehen, durch den jemand verpflichtet wird, einem anderen eine Sache unentgeltlich zu überlassen. Wesentlich ist weiters die Willenseinigung zwischen Zuwendendem und Bedachtem über dessen Bereicherung (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 4a zu § 3 ErbStG 1955 sowie die dort zitierte Judikatur).

Der Berufungswerber geht in seiner Berufungsschrift davon aus, dass eine Bereicherung von Seiten seiner Mutter nicht vorliegen könne, da diese zum Zeitpunkt der Übergabe nicht Eigentümerin des Hälftenanteiles der gegenständlichen Liegenschaft gewesen wäre.

Unstrittig ist laut Aktenlage, dass Hi.L. jedenfalls bucherliche Eigentümerin der gegenständlichen Liegenschaftshälfte war.

Fraglich ist jedoch, ob das Eigentum an dem ursprünglich von Hi.L. durch Kaufvertrag vom 18. Jänner 1988 erworbenen Grundstücksanteil außerbücherlich an ihren Gatten H.L. übergegangen ist iSd § 418 ABGB.

Nach § 418 ABGB fällt, wenn jemand mit eigenen Materialien ohne Wissen und Willen des Eigentümers auf fremdem Grunde baut, das Gebäude dem Grundeigentümer zu. Hat jedoch der Eigentümer des Grundes die Bauführung gewusst, und sie nicht sogleich dem redlichen Bauführer untersagt, so kann er nur den gemeinen Wert für den Grund fordern.

Der Berufungswerber stützt sich demnach auf den 3. Satz des § 418 ABGB.

Voraussetzung für den außerbücherlichen Eigentumserwerb des Bauführers an der Baufläche ist jedoch, dass der Grundeigentümer vom Bau weiß, ihn vorwerfbar dennoch nicht untersagt und der Bauführer redlich ist (Rummel, Kommentar zum ABGB, 3. Auflage, § 418, Rz 4).

Redlich ist, wer aus wahrscheinlichen Gründen nicht weiß, dass die verarbeitete oder verbundene Sache einem anderen gehört oder ihm die Maßnahme nicht gestattet ist (Rummel, Kommentar zum ABGB, 3. Auflage, § 415, Rz 5).

Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 21.11.2000, 2000/05/0189, ausgeführt hat, erfordert der Eigentumserwerb gemäß § 418 dritter Satz ABGB, dass der Grundeigentümer den Bauführer bauen lässt, obwohl er weiß, dass er auf fremdem Grund baut, dass der Grundeigentümer in Kenntnis seines eigenen Rechtes zusieht, wie dem Bauführer aus Unkenntnis dieses Rechtes Nachteile zu erwachsen drohen.

Voraussetzung ist folglich, dass eine Willensdiskrepanz zwischen Grundeigentümer und Bauführer vorliegt. Ist zwischen den beiden Willensübereinstimmung gegeben, fehlt es an den Tatbestandsvoraussetzungen des § 418 Satz 3 ABGB (Fellner, Kommentar GrunderwerbsteuerG 1987, Band II, § 1, Rz 227).

Nach ständiger Rechtsprechung des OGH wird durch das Vorliegen einer Vereinbarung über die Bauführung die Anwendung des § 418 ABGB ausgeschlossen (siehe etwa das Urteil vom 28.11.2000, 4 Ob 299/00z, oder VwGH vom 12.4.1983, 82/07/0247).

Wesentlich für einen Erwerb nach § 418 Satz 3 ABGB ist, dass der Bauführer redlich und der Grundeigentümer unredlich ist (OGH 5.10.2000, 6 Ob 23/00a). Der Grundeigentümer müsste demnach vom Bau wissen, ihn aber vorwerfbar nicht untersagen (OGH 16.5.2002, 8 Ob 88/02b). § 418 Satz 3 ABGB ist zudem als Sanktion für ein unredliches Verhalten des Grundeigentümers konzipiert.

Von Unredlichkeit kann bei Hi.L. jedoch nicht ausgegangen werden – laut ihren eigenen

Angaben und den Angaben des Berufungswerbers bestand über die Bauführung zwischen H.L. und Hi.L. Einigkeit.

Dem Einwand, dass bei Vorliegen einer Vereinbarung diese gelten würde, ist nicht zu folgen. Die Übertragung von sachenrechtlichem Eigentum durch bloße Vereinbarung – im gegenständlichen Fall durch Einwilligung in die Bauführung durch einen Miteigentümer – ist ausgeschlossen. Der außerbücherliche Eigentumserwerb beschränkt sich auf wenige Tatbestände, die im vorliegenden Fall jedoch nicht erfüllt sind.

Das gegenständliche Grundstück stand daher im Zeitpunkt der Übergabe an den Berufungswerber jedenfalls im Miteigentum je zur Hälfte von H.L. und Hi.L.. Ein außerbücherlicher Eigentumserwerb durch H.L. ist aus oben angeführten Gründen nicht gegeben.

Für die Dauer bestimmte Bauwerke – wie unstrittigerweise das gegenständliche Geschäftsgebäude – werden unselbständige Bestandteile der Liegenschaft (OGH vom 12.1.1994, 3 Ob 144/93 und vom 27.4.2001, 7 Ob 222/00y). Auf das Verhältnis von Boden- und Gebäudewert kommt es dabei nicht an (Rummel, Kommentar zum ABGB, 3.Auflage, § 297, Rz 3).

Unselbständige Bestandteile, die nicht ohne Verletzung der Substanz abgesondert werden können, teilen sachenrechtlich notwendig das Schicksal der Hauptsache (Rummel, Kommentar zum ABGB, 3.Auflage, § 294, Rz 7, VwGH vom 24.11.1998, 98/05/0125).

Unwesentlich ist dabei, dass das erbaute Geschäftsgebäude allein in der Verfügungsgewalt und im wirtschaftlichen Eigentum von H.L. steht, wie der Berufungswerber ausgeführt hat. Entgegen den Ausführungen des Vertreters des Berufungswerbers in der mündlichen Verhandlung ist im Hinblick auf den Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht relevant (Fellner, Kommentar ErbStG 1955, Band III, § 1, Rz 33). Angeknüpft wird ausschließlich an zivilrechtliche Erscheinungsformen (VwGH 15.11.1990, 90/16/0192, 27.6.1991, 90/16/0019).

Ebenso irrelevant und für den gegenständlichen Fall nicht bedeutsam ist das zitierte Erkenntnis des VwGH vom 17.5.1977, 1934/76. Im Gegenteil – darin wird unmissverständlich dargelegt, dass Mieterinvestitionen in das zivilrechtliche Eigentum des Eigentümers fallen. In weiterer Folge wird über die Einstufung als bewertungsfähiges Wirtschaftsgut und dessen Abschreibungsmodalitäten nach EStG abgesprochen. Ein Zusammenhang mit dem Erbschaftssteuerrecht – wie behauptet – kann nicht erblickt werden.

Auf Grund der obigen Ausführungen teilt das erbaute Geschäftshaus sachenrechtlich das Schicksal des Grundstückes – die gesamte Liegenschaft stand im Zeitpunkt der Übergabe somit im Miteigentum je zur Hälfte von H.L. und Hi.L.. Dass die sachenrechtlichen Verhältnisse für Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits differieren ist nicht

möglich.

Nach § 19 Abs. 2 ErbStG 1955 ist für die Bewertung von inländischem Grundvermögen und inländischen Betriebsgrundstücken der Einheitswert maßgebend, der auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist. Auch der VwGH hat in ständiger Rechtsprechung ausgeführt (VwGH 25.3.2004, 2002/16/0300, 24.5.1991, 90/16/0197), dass für die Festsetzung der Schenkungssteuer eine Bindung an den Einheitswert besteht. Die Bewertung der geschenkten Liegenschaft ist demnach von der Parteidisposition ausgenommen. Der Einwand des Bw., der Grund und Boden sei sachenrechtlich anders einzustufen als das Gebäude, geht auch aus diesem Grunde ins Leere.

Schuldrechtliche Wirkungen können durch die Erbauung sehr wohl entstanden sein, sind aber für den gegenständlichen Fall irrelevant.

Dass H.L. das gesamte gegenständliche Grundstück samt Gebäude in der Bilanz seines Einzelunternehmens als Betriebsvermögen ausgewiesen hat, hat keinerlei Einfluss auf die schenkungssteuerrechtliche oder zivilrechtliche Qualifizierung.

Der Hälftenanteil des Grundstückes samt Gebäude stand somit jedenfalls im Eigentum von H.L., eine Bereicherung des Berufungswerbers war demnach gegeben.

Der Hälftenanteil ist somit durch den gegenständlichen Vertrag vom 9. Dezember 2002 von H.L. an den Berufungswerber übergeben worden, die Schenkungssteuer war daher unstrittig von der Hälfte des dreifachen Einheitswertes des Grundstückes zu bemessen.

Die Berufung war folglich als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 2. Juni 2005